

A INCIDÊNCIA ECONÔMICA COMO EFEITO EXTRAFISCAL DO ICMS EM RELAÇÃO À POLÍTICA DE IMPORTAÇÃO DE BENS DE CONSUMO POR PARTICULARES

Paulo Rogério Bueno da Silva*

1. Introdução
2. Conceito e importância do Direito Econômico
3. Princípios, regras e normas
4. Princípios e regras do Direito Econômico.
5. A extrafiscalidade e as regras de Direito Econômico
6. A incidência econômica como efeito extrafiscal do ICMS em relação à política de importação de bens de consumo por particulares
7. A alteração do texto constitucional
8. Conclusões
9. Referências Bibliográficas

* Procurador do Estado do Rio Grande do Sul. Trabalho apresentado na disciplina de Direito Econômico, no curso de Especialização em Direito Tributário levado a efeito pela Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul em convênio com a UNISINOS – RS.

1. INTRODUÇÃO

O tema abordado neste ensaio tem, a nosso juízo, grande relevância para o campo do Direito Econômico. Trata-se de uma decisão do Supremo Tribunal Federal, anterior à edição da Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001, que, ao interpretar o artigo 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição da República de 1988, entendeu não incidir o ICMS sobre a importação de veículos (bens de consumo) do estrangeiro por particular.

Tal exegese, permite a desoneração de ICMS a qualquer pessoa física não comerciante que tenha adquirido bens de consumo (veículos, computadores, televisões, DVD's, etc.) antes da novel alteração constitucional.

Ocorre que a referida Emenda Constitucional alterou a redação da alínea *a* do inciso IX do § 2º do artigo 155 da Constituição da República de 1988, a fim de explicitar ainda mais aquilo era evidente: a incidência de ICMS sobre a entrada de bem ou mercadoria importada do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto.

O posicionamento do Supremo Tribunal Federal, muito embora já ultrapassado, ainda pode gerar um grande impacto para os Estados, principalmente no âmbito da política econômica, por conta da flagrante desarmonia nos interesses dos participantes das relações de consumo. Quanto mais não seja, não fosse a alteração do texto constitucional, as empresas instaladas em território nacional sofreriam, ainda mais, a forte concorrência (desleal) com outras do estrangeiro, e, via de consequência, poderia haveria, mais do que nunca, grave queda nos níveis de empregos.

Importa dizer, de qualquer sorte, que a atividade econômica deve sofrer a intervenção do Estado, o qual deve se empenhar em fazer cumprir os princípios da soberania nacional, livre concorrência, defesa do consumidor, redução das desigualdades sociais e regionais e busca do pleno emprego, estabelecidos no art. 170 da Constituição da República de 1988, além das importantes regras de Direito Econômico, em especial a *regra do equilíbrio*.

Este trabalho, em que pese suas limitações, inclusive temporais, tentará demonstrar que a decisão do Eminentíssimo Supremo Tribunal Federal foi sensivelmente equivocada e injusta.

Para chegarmos às conclusões referidas acima, faremos uma breve incursão no campo do Direito Econômico e no Direito Tributário.

Inicialmente, trataremos da importância e do conceito do Direito Econômico, a seguir abordaremos os seus princípios e regras, dando ênfase e pormenorizando suas definições.

Será tratada, também, a questão da incidência econômica do tributo, e, a partir desse ponto, então, passaremos à análise da incidência econômica como efeito extrafiscal do ICMS, em relação à política de importação de bens de consumo por particulares.

Examinaremos, ainda, dentro dessa polêmica decisão, algumas contraposições de ordem tributária, a extrafiscalidade e sua compreensão básica e a incidência do ICMS na importação de veículos do estrangeiro como política extrafiscal de Direito Econômico.

Falaremos, brevemente, acerca da Emenda Constitucional nº. 33/01, que pôs fim na celeuma havida a partir do posicionamento do STF, que contrariou frontalmente o entendimento do STJ acerca da matéria.

Finalmente, concluiremos que o Supremo Tribunal Federal equivocou-se ao afastar a incidência do ICMS sobre as importações de veículos por particulares, pois em nosso entender tanto a interpretação gramatical do texto constitucional, como o aspecto extrafiscal do ICMS, permitem a exação do referido tributo neste tipo de atividade econômica.

2. CONCEITO E IMPORTÂNCIA DO DIREITO ECONÔMICO

Segundo WASHINGTON PELUSO ALBINO DE SOUZA,¹ Direito Econômico é o ramo do Direito que tem por objeto a *juridicização*, ou seja, o tratamento jurídico da política econômica e, por sujeito, o agente que dela participe. Como tal, é o conjunto de normas de conteúdo econômico que assegura a defesa e harmonia dos interesses individuais e coletivos, de acordo com a ideologia adotada na ordem jurídica. Para tanto, utiliza-se do *princípio da economicidade*.

Levando-se em consideração as complexas relações da sociedade atual, decorrentes do processo econômico, o Estado Social, através de uma política intervencionista, procurou dar um tratamento jurídico diferenciado a determinados fatos econômicos, com vistas à implementação de sua *política econômica*. Surge, aí, o Direito Econômico, que, por sua vez, acaba por afetar vários interesses particulares ou coletivos.

O Direito Econômico, portanto, está inserido em diversas situações existentes nas relações econômicas de uma sociedade. Por exemplo, em relação à correção monetária lá está uma norma de Direito Econômico traçando seus contornos; a limitação constitucional dos juros; e, até mesmo, quando o constituinte (art. 155, II, da CF/88) resolveu definir a incidência do ICMS, deu ao seu aspecto material alguma conotação de Direito Econômico.

É bom esclarecer, entretanto, que o conteúdo do Direito Econômico não se confunde com o conteúdo dos demais ramos do Direito, na medida em que aquele se situa sob o ponto de vista *macrojurídico*.² Ou seja, a proteção que a

1 SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico*. 4. ed. São Paulo: Editora LTR, p. 27.

2 GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: R. dos Tribunais, 1981. p. 26 a 31.

norma econômica confere visa diretamente o interesse social (de todos os agentes atuantes no mercado), muito embora, indiretamente, também se esteja protegendo o interesse individual.

De outro lado, por afetar diretamente os mais diversos interesses, na medida em regula juridicamente as relações econômicas, as normas de Direito Econômico necessitam harmonizar-se. Nesse plano surge o princípio da *economicidade*, que tem por função ser um instrumento hermenêutico de harmonização de princípios e regras que muitas vezes aparentam serem antagônicos, *v. g.*, *propriedade privada e função social da propriedade*.

Portanto, o Direito Econômico é de suma importância para as relações econômicas (e sociais), pois é mediante a sua atuação que o Estado ordena e regula a atividade econômica, segundo sua visão ideológica de *política econômica*, e sob a inspiração dos ideais de justiça social, valorização do trabalho humano, desenvolvimento e livre iniciativa.

3. PRINCÍPIOS, REGRAS E NORMAS

Verificada a existência do Direito Econômico, e sua importância para a regulação da vida econômica, para podermos visualizar melhor o seu aspecto dogmático e eficaz, mister se faz analisar os diferentes conceitos jurídicos de *Regras, Princípios e Normas*.

Antes, entretanto, em que pese a posição jurídica de boa parte da doutrina, há entendimentos de que norma é um superconceito, no qual abrange tanto as regras como os princípios. Ou seja, as regras e os princípios são duas espécies de normas.³

Desta forma, resumindo e parafresando as lições do mestre lusitano Canotilho, nos aspectos que julgamos mais importantes, princípios são aqueles *standards* juridicamente vinculantes, radicados nas exigências de justiça ou na idéia de direito. São multifuncionais, porquanto podem desempenhar uma função argumentativa (retórica), permitindo, por exemplo, denotar a *ratio legis* de uma disposição, ou revelar normas que não são expressas por qualquer enunciado legislativo, possibilitando aos juristas, sobretudo aos juízes, o desenvolvimento, integração e complementação do direito. São, a bem da verdade, pontos de partida axiológicos, pois exprimem diferentes valores e interesses. Por sua vez, as regras são normas que prescrevem imperativamente uma exigência (impõem, permitem ou proibem) que é ou não é cumprida. Portanto, as regras não deixam espaço para qualquer outra solução, pois se a regra vale (tem vigência) deve cumprir-se na exata medida das suas prescrições, nem mais nem menos.

3 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. Coimbra: Livraria Almedina, 1992. p. 171-6.

Em campo diametralmente oposto, o Prof. Washington Peluso Albino de Souza pontifica a distinção entre Fundamento, Princípio, Regra, Norma e Lei.⁴ Em que pese a profundidade das lições deste mestre, para o âmbito deste trabalho, analisaremos, apenas, a distinção havida entre Regras, Princípios e Normas.

Baseado em Aristóteles, assinala Washington que os princípios correspondem, originariamente, ao valor ético relacionado com o comportamento social e que define o próprio sentido do justo. A partir dos princípios pode-se identificar o referencial ideológico adotado na ordem jurídico-econômico vigente. Pode vir consignado nos textos das Constituições (*v. g.*, art. 170 da CF/88) como nos elementos diferenciadores do Direito Costumeiro. Há, ainda, o sentido de instrumento hermenêutico, mormente no Direito Econômico, como por exemplo, o *princípio da economicidade*, o *princípio da flexibilidade*, o *princípio da mobilidade* e o *princípio da subsidiariedade*.

Por sua vez, refere o renomado jurista que a regra jurídica assegura ao fato econômico a sua qualidade de fato jurídico. Portanto, o fato econômico, após receber o tratamento ideológico, por via do “princípio”, entra para o contexto jurídico através da “regra”.

Finalmente, aduz que a norma vai imprimir ao fato econômico juridicizado o sentido do dever ser. Indicará os modos de efetivação da opção fornecida pela regra, para garantir-lhe a legitimidade jurídica, ou seja, a sua inserção no conjunto de normas que vão compor a ordem jurídica. Ao incorporar-se ao conjunto de normas que constitui a ordem jurídica, confunde-se neste particular com as demais normas, salvo se assumir o *status* de norma fundamental ou de norma geral. Resumindo, as normas são enunciados que se compõem, num esquema simplificado, em duas fases: (a) hipótese fática; (b) imputação de conseqüências (conduta).

4. PRINCÍPIOS E REGRAS DO DIREITO ECONÔMICO

A base constitucional do sistema econômico encontram-se nos arts. 170 a 192, compreendidos em quatro capítulos, sendo o primeiro relacionado com os princípios gerais da atividade econômica, o segundo relacionado à política urbana, o terceiro referente à política agrícola e fundiária e da reforma agrária e o quarto que trata sobre o sistema financeiro nacional.

No âmbito deste trabalho veremos, de forma perfunctória, os princípios da constituição econômica formal, conforme as lições de José Afonso da Silva:⁵

A - Soberania Nacional (econômica), segundo o qual entende-se a adoção de um sistema econômico (capitalista) autônomo, independente do dos centros capitalistas desenvolvidos.

4 SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico*, p. 124 a 142.

5 SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 11. ed., Malheiros Editores, 1996. p. 723 a 729.

B - Liberdade de iniciativa econômica, significa, em última análise, o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo quando previsto em lei.

C - Livre concorrência - visa tolher a tendência açambarcadora da concentração capitalista.

D - Defesa do consumidor - procura diminuir, regradar, a larga brecha da economia de mercado, que se esteia na *liberdade de consumo*, na 'lei da oferta e procura'.

E - Defesa do meio ambiente - busca condicionar a atividade produtiva ao respeito de meio ambiente e possibilita ao Poder Público interferir drasticamente, se necessário, para que a exploração econômica preserve a ecologia.

F - Redução das desigualdades regionais e sociais - essa preocupação fez com que a Constituição estipulasse mecanismos tributários (fundo especial) e orçamentários para prevenção (regionalização, arts. 43 e 165, § 1º).

G - Busca do pleno emprego - visa propiciar trabalho a todos quantos estejam em condições de exercer uma atividade produtiva. Em conjunto com a regra da *valorização do trabalho humano*, impede que o princípio seja considerado apenas como mera busca quantitativa. Quer-se que o trabalho seja base do sistema econômico, receba tratamento de principal fator de produção e participe do produto da riqueza e da renda em proporção de sua posição na ordem econômica.

H - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sede e administração no País - hoje, empresa brasileira é aquela que aqui se organize segundo as leis brasileiras e tenha sede aqui, pouco importando a nacionalidade de seu capital. Desse princípio, nos importa apenas que há uma preferência constitucional em relação às empresas que estejam estabelecidas no Brasil. Nada contra, entretanto, o investimento de capital estrangeiro.

Podemos dizer que, a partir do exame dos princípios e normas constitucionais, quando estamos falando em Direito Econômico, estamos no referindo a um ramo Direito positivo, com legislação (inclusive constitucional) a ele aplicável. No entanto, nem sempre as regras de Direito Econômico estão previstas normativamente, e, como servem de orientação aos "atores" do Direito Econômico para a realidade político-econômica do Estado, devem ser sempre observadas, pois, assim como os princípios, devem inspirar o legislador a concretizá-las em lei ou ao juiz para que as utilize na interpretação do texto legal.

Dada sua importância, veremos quais são as regras de Direito Econômico mencionadas pela doutrina:⁶

6 SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico*, p. 131 a 142.

A - Regra do Equilíbrio, busca incorporar o conceito de equilíbrio econômico às normas jurídicas. *Para toda relação de Direito Econômico há sempre um 'ponto de equilíbrio', ou uma 'zona de equilíbrio', que traduz a mais justa ponderação dos interesses individuais e sociais postos em confronto ante os fundamentos econômicos da ideologia adotada.*

B - Regra da Equivalência, significa a "igualdade de valores". *Quando as medidas de política econômica postas em prática por autoridade superior influem nos valores de bens e serviços em proporções maiores do que as que representam oscilações normais da conjuntura econômica, o pagamento da obrigação combinada deve satisfazer, na data de sua efetivação, ao 'valor' correspondente ao que representava no momento em que se ajustou o compromisso.*

C - Regra da Recompensa, significa dizer que nas relações econômicas há de ocorrer sempre um "prêmio" ao agente. Em economia não há que se falar em caridade. *A toda ação econômica deve corresponder um proveito que incida com os sacrifícios e dispêndios efetuados pelo sujeito da ação e, ao mesmo tempo, com o interesse geral dela decorrente.*

D - Regra da Liberdade de Ação, que se refere ao princípio da "autonomia da vontade", deve ser cotejada com as medidas de política econômica, partidas das autoridades competentes, uma vez que as responsabilidades assumidas pelo particular podem ser surpreendidas por novas condições objetivas, diferentes daquelas existentes no momento da declaração de vontade. *Uma vez assegurada a liberdade de ação econômica ao sujeito, pela ideologia adotada, o mesmo não pode ser responsabilizado pelas conseqüências decorrentes de atos de autoridade superior que venham modificar a orientação dada à política econômica vigente no momento da prática daqueles atos.*

E - Regra da Primazia da Realidade Social, fundada no princípio segundo o qual, o "fato social" tem força própria de imposição, capaz de conferir-lhe característica jurídica. Essa regra mostra que, havendo opções oferecidas pela norma, a escolha deve recair sobre aquela que melhor se ajuste à realidade social. *Ao dispor sobre o modo de manifestação dos atos e fatos econômicos, e ajustá-los à ideologia adotada, a norma de Direito Econômico deve obedecer fundamentalmente à realidade econômica, em vez de distorcê-la.*

F - Regra do Interesse Social, vincula-se ao preceito de "justiça distributiva", pois parte do pressuposto de que existe uma desigualdade que há de ser compensada para que haja um tratamento desigual para se estabelecer uma igualdade. *O Direito Econômico toma o interesse social como fundamento dos seus 'juízos de valor' e por essa orientação procura realizar os princípios da Justiça Distributiva.*

G - Regra da Indexação, significa a prática utilizada em Ciência Econômica de aplicação de 'índices' para o ajustamento de valores monetários defasados. *Quando a política econômica posta em prática pelas autoridades superiores*

faz variar o poder aquisitivo da moeda em índices que ultrapassam os admitidos numa economia estabilizada, cabe a essas autoridades assegurar também medidas defensivas dos interesses privados capazes de serem diretamente atingidos pelos seus efeitos.

H - Regra da utilidade Pública, possibilita o enquadramento da empresa privada à política econômica pública. *Nas relações do Estado com os particulares, assim como na política econômica praticada por ele ou pelo particular, a motivação pela utilidade pública deve ser predominante. As tarifas deverão ser compatíveis com os objetivos da administração e da política econômica, respeitados os legítimos interesses públicos e privados.*

I - Regra da Razão, refere-se, basicamente, ao tratamento da concorrência, na medida em que prende-se ao equilíbrio entre a produção e consumo, regulação do mercado, padronização da produção, estabilização dos preços, especializações da produção ou distribuição e restrição de distribuição de mercadorias do mesmo gênero, aumento da produtividade, melhoria da qualidade dos bens e serviços e propiciar a eficiência e o desenvolvimento tecnológico e econômico. *Com o objetivo de garantir os reais objetivos da política econômica volta da para a defesa da concorrência, pode ser admitida interpretação que contrarie dispositivo legal nesse sentido, desde que conduza a efeitos reais em benefício comum e do mercado, mediante a prévia justificativa das razões admitidas.*

J - Regra da Irreversibilidade, deve ser levado em consideração todas as decisões em sede político-econômica, tendo em vista os seus desdobramentos futuros, e não apenas os seus efeitos presentes. *Nos projetos e nas decisões de medidas de política econômica, o agente deve previamente levar em conta as condições de irreversibilidade dos seus efeitos.*

K - Regra da Oportunidade, deve-se considerar sempre a oportunidade do comportamento do agente para se concluir quanto à sua legitimidade em face da política econômica. *Na apreciação do comportamento do sujeito de Direito Econômico deve ser levado em consideração o sentido de oportunidade como justificativa ante a política econômica.*

L - Regra da Precaução, os elementos ideológicos liberais da atividade econômica devem ceder lugar aos princípios da 'previsão' e da 'economicidade'. *Os agentes e os participantes, em geral, da política econômica do País, devem dispor de meios legais para evitar que medidas de política econômica não coincidentes com o interesse geral e com as atividades econômicas em particular venham a ser postas em prática, sem que tais agentes ofereçam garantias efetivas para a defesa contra a probabilidade dos prejuízos econômicos e sociais decorrentes.*

M - Regra da Flexibilização, assegura os direitos das partes contra os abusos econômicos das medidas das autoridades ou das negociações particulares. *Considerada como de natureza político-econômica, a 'flexibilização' deve ser ad-*

mitida como instrumento para garantir a defesa dos direitos das partes envolvidas nas negociações. Se a iniciativa couber às autoridades, esses direitos devem ser por elas assegurados, compensados ou assumidos, em caso de redução ou desequilíbrio para uma das partes. Se decorre de acordo privado entre as partes, esses limites devem contar com a ação tutelar da autoridade quanto às compensações pelas perdas negociadas.

N - Regra da Subsidiariedade. Na elaboração de suas normas, na opção pelas decisões e na aplicação ou interpretação de suas leis, a subsidiariedade deve ser sempre levada em consideração, pelo Direito Econômico, seja mediante referência explícita, ou por recurso espontâneo aos 'valores' jurídicos, econômicos ou políticos componentes de seu objeto.

5. A EXTRAFISCALIDADE E AS REGRAS DE DIREITO ECONÔMICO

Como se sabe, o tributo é objeto da prestação jurídica tributária e a consistência material deste objeto (dinheiro ou coisa ou serviço) consiste sempre num bem cujo valor econômico é relevante. A satisfação da prestação jurídica tributária tem como resultado a perda deste bem. A pessoa que satisfaz a prestação pela entrega do objeto da mesma, sofre, no plano econômico, um ônus econômico. Além disso, este ônus econômico poderá ser repercutido, no todo ou em parte, sobre outras pessoas, segundo as condições de fato que regem o fenômeno da repercussão econômica do tributo.⁷

A partir, portanto, da idéia de que a tributação nada mais é do que a interferência do Estado na esfera econômica do particular podemos chegar à conclusão de que o tributo, além da função arrecadatória para custeio das despesas públicas, serve como instrumento das mais diversas políticas econômicas e social deste mesmo Estado (conforme a ideologia adotada). É a chamada extrafiscalidade.

Quando, por exemplo, o Estado concede incentivos fiscais a determinada empresa, institui determinado imposto sobre alguns negócios jurídicos, certamente estará utilizando-se do tributo não para fins meramente arrecadatórios, mas, sim, para fins de implementação de sua Política Econômica.

Nesse ponto encontramos o Direito Econômico dando sustentação, com suas regras, princípios e normas, à implementação da referida política. Razão pela qual, a instituição de tributos, visando a implementação de uma determinada política econômica, deve respeitar as referidas regras de Direito Econômico, e, em especial, a regra do equilíbrio, a fim de que se preservem tanto os interesses individuais como os sociais que se encontrem em confronto.

⁷ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 532 e 533.

6. A INCIDÊNCIA ECONÔMICA COMO EFEITO EXTRAFISCAL DO ICMS EM RELAÇÃO À POLÍTICA DE IMPORTAÇÃO DE BENS DE CONSUMO POR PARTICULARES

a) A polêmica decisão do STF sobre o assunto e algumas contraposições de ordem tributária

Rezava o texto constitucional, antes da Emenda Constitucional nº. 33/2001, acerca da importação de mercadorias, e a incidência do ICMS:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, ainda quando se tratar de bem destinado ao consumo ou ativo fixo do estabelecimento, assim como sobre serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o estabelecimento destinatário da mercadoria ou do serviço.

Recentemente, o Egrégio Supremo Tribunal Federal proferiu a seguinte decisão, quando instado a manifestar-se sobre a constitucionalidade da exação de ICMS em razão de importação de veículo por particular:

EMENTA: - CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO: PESSOA FÍSICA NÃO COMERCIANTE E NÃO EMPRESÁRIO: NÃO INCIDÊNCIA.

I. - Veículo importado por pessoa física, que não é comerciante ou empresário, destinado ao uso próprio: não incidência do ICMS. Precedente do STF: RE 203.075-DF, M. Maurício Corrêa p/ acórdão, Plenário, 05.08.98.

II. - R. E. conhecido e provido.

No corpo do acórdão sustentou o E. Ministro CARLOS VELOSO:

O contribuinte do ICMS é o vendedor, não obstante tratar-se de um imposto que repercute e acaba sendo pago pelo comprador. Todavia, esse é um fato econômico, que o Supremo Tribunal Federal entende não que não tem relevância na relação jurídica contribuinte-fisco. Se o contribuinte é o vendedor, numa importação não haveria paga-

mento de ICMS, pelo simples motivo de o exportador estar no exterior. Foi preciso, portanto, que a Constituição estabelecesse, expressamente, a incidência deste tributo na importação, e expressamente explicitou que o seu pagamento seria feito pelo comprador, ou seja, pelo importador. Ao estabelecer a incidência, no caso, o constituinte, entretanto, optou pelo comerciante, ou pelo industrial, é dizer, por aquele que tem um estabelecimento, certo que o particular, que não é comerciante ou industrial, tem simplesmente domicílio ou residência. E, porque procedeu assim o constituinte? Porque o importador, assim o comprador, que é comerciante ou industrial, pode, na operação seguinte, utilizar o crédito do tributo que pagou no ato do desembaraço aduaneiro. O particular, que não é comerciante ou industrial, jamais poderia fazer isso. É dizer, caberia a ele o ônus total do tributo.

Primeiramente, numa análise meramente gramatical, entendeu o STF que o ICMS não incide sobre a operação de importação do estrangeiro de veículo, por particular, porquanto este (que não exerce atividade de comerciante ou industrial) não possui estabelecimento, mas, sim, domicílio ou residência.

Com a devida vênia, ousamos divergir deste entendimento.

Para uma acertada análise do texto constitucional, deve ser compreendida a incidência do ICMS em duas situações bem distintas: *primeira*, incide o ICMS quando a mercadoria⁸ for destinada ao consumo,⁹ nesse caso, desimporta a questão do estabelecimento, de o importador ser ou não comerciante; *segunda*, quando a mercadoria for importada do estrangeiro destinada a compor ativo fixo da empresa, aí surge a figura do comerciante ou empresário.

A leitura do texto constitucional deixa claro que a destinação do bem é que vai definir a incidência do ICMS, independentemente da figura do importador, seja ele comerciante ou não. Quer dizer, se o bem foi adquirido para consumo, incide o ICMS, mesmo que o importador seja pessoa não comerciante. Se o bem foi adquirido para compor o ativo fixo da empresa, também é caso de incidência.

Na primeira hipótese, tanto o particular como o empresário importam o bem como destinatários finais, e, no segundo caso, o bem importado será utilizado como ativo imobilizado da empresa para auxiliar na comercialização ou fabricação de outros produtos. São situações bem distintas entre si.

Além disso, a Lei Complementar n.º 12/96, modificando a legislação anterior, é clara ao desconsiderar (no art. 12, inc. IX) totalmente o estabelecimento do importador na fixação do momento em que ocorre o fato gerador do ICMS, eis que este ocorrerá quando do desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas do exterior.

8 Conceito econômico de mercadoria: bem móvel destinado à comercialização.

9 Art. 2º da Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990: Consumidor é toda pessoa física ou jurídica que adquire ou utiliza produto ou serviço como destinatário final.

De outro lado, no tocante à questão da aplicação do princípio da não-cumulatividade,¹⁰ novamente entendemos estar equivocada a posição do STF.

Para o Pretório Excelso, a incidência do ICMS sobre a operação realizada particular, que importa bem de consumo do exterior, infringiria o princípio constitucional da não-cumulatividade,¹¹ na medida em que este acabaria por suportar o ônus total do tributo.

A bem da verdade, este princípio é destinado a minimizar o impacto do ICMS sobre os preços dos bens e serviços de transporte e de comunicações, e a sua eliminação do sistema os tornariam artificialmente mais onerosos. Caso fosse suprimida, a cumulatividade tributária geraria um custo artificial indesejável aos preços dos produtos e serviços comercializados. Esses preços estariam totalmente desvinculados da realidade, da produção e da comercialização. Isto oneraria o custo de vida da população, e encareceria o processo produtivo e comercial, reduzindo os investimentos empresariais, em face do aumento dos custos ocasionado por esse artificialismo tributário oriundo da cumulatividade.¹²

Além disso, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva mantêm congruência com o princípio da não-cumulatividade. O objetivo último da produção e circulação de mercadorias e prestação de serviços é o consumidor final. É para a satisfação de suas necessidades que está direcionada a atividade dos produtores, das empresas industriais, comerciais, prestadoras de serviços, etc. Os princípios constitucionais da igualdade e da capacidade contributiva, por seu turno, são comandos constitucionais endereçados ao legislador ordinário. A ele incumbe a tarefa de instituir impostos que sejam uniformes e que respeitem a capacidade econômica de todos aqueles que estejam na mesma situação jurídica. Assim, deverá o legislador impor aos agentes do ciclo de produção/comercialização/prestação de serviços, uma única regra de comportamento, para que a carga tributária incorporada ao preço da mercadoria seja uniforme, da mesma forma, a lei não pode estabelecer que, em certas etapas do ciclo, a não-cumulatividade seja abolida. A sua preservação pelo legislador ordinário faz com que se mantenha o poder do consumidor de adquirir esses produtos e serviços.¹³

Então, o sistema da não-cumulatividade, não está direcionada, a priori, para o consumidor final, mas dela ele recebe seus reflexos, quando da aquisição dos bens de consumo.

10 Art. 155, § 2º, I, da CF/88: O ICMS será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal.

11 Princípio constitucional, ligado ao princípio da igualdade e ao princípio da capacidade contributiva, que envolve créditos e débitos num determinado período de apuração, impondo-se a compensação de tais elementos.

12 MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 194.

13 *Idem*, p. 194 e 195.

A não aplicação do princípio da não-cumulatividade, na hipótese de incidência do ICMS para os veículos importados do estrangeiro, por particulares, em nada alterará a sistemática da não cumulatividade do ICMS, na medida em que este, na última etapa da circulação da mercadoria, é que arca com toda a carga tributária embutida no preço final do produto. É o que Alfredo Augusto Becker chama de contribuinte de fato, ou seja, a pessoa que suporta definitivamente o ônus econômico do tributo (total ou parcial), por não poder repercuti-lo sobre outra pessoa, é o contribuinte “de fato”. Em síntese: contribuinte “de fato” é a pessoa que sofre a incidência econômica do tributo acima conceituada. Além disso, o referido mestre nos ensina que na trajetória da repercussão econômica do tributo haverá uma pessoa que ficará impossibilitada de repercutir este ônus econômico sobre outra ou haverão muitas pessoas que estarão impossibilitadas de repercutir a totalidade do ônus tributário, em consequência, cada uma suportando definitivamente uma parcela do ônus econômico tributário. Esta parcela do ônus econômico tributário (ou sua totalidade) que é suportada definitivamente por uma pessoa é a incidência econômica do tributo.¹⁴

Daí que, ao contrário do que afirma o STF, todo aquele que importar veículo do exterior, sem o pagamento do ICMS, estará desvirtuando o sistema tributário, pois terá vantagens econômicas em relação aquele particular que, sem ter condições econômico-financeiras, irá adquirir um veículo nacional, assumindo, por último, todo o encargo tributário (inclusive o ICMS) embutido no preço final do produto. Há flagrante injustiça tributária e desrespeito aos princípios da igualdade e capacidade contributiva.

De outra sorte, a premissa, que deu base para a decisão do STF, de que o comerciante ou industrial, pode, na operação seguinte, utilizar o crédito do tributo que pagou no ato do desembarço aduaneiro, não é plenamente verdadeira.

Isso porque, permite o STF a incidência do tributo sempre que o comerciante ou industrial importe do estrangeiro bem para consumo ou ativo fixo da sua empresa.

Nesse caso, como bem assinalou o eminente Procurador do Estado do Rio Grande do Sul, Dr. Rodinei Escobar Xavier Candeia, no sistema do ICMS, para gerar crédito é preciso que a mercadoria objeto da operação anterior circule, isto é, troque novamente de titular, posto que em não circulando não haverá possibilidade que o imposto seja cumulativo, uma vez que não ocorrerá operação posterior tributada.¹⁵ Por exemplo, se uma empresa importa um veículo, para uso exclusivo de sua diretoria, não seria crível dizer que haveria crédito tributário decorrente da referida importação, pois, no caso, o veículo seria utilizado para

14 BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*, p. 533.

15 CANDEIA, Rodinei Escobar Xavier. *A Lei Kandir e o IVA, Influências do imposto sobre o valor agregado europeu no ICMS*, Universidade de Barcelona, 2000. p. 49.

uso pessoal dos executivos da empresa, razão pela qual a empresa não poderia creditar-se em suas operações futuras.

O equívoco do STF está em tratar duas situações idênticas de forma desigual. Ora, quando a importação de mercadoria do estrangeiro for para consumo (do estabelecimento) haverá incidência do ICMS, porque o importador é empresa (comercial ou industrial), com estabelecimento (e não domicílio ou residência), mesmo que não se possa aplicar o princípio da não-cumulatividade. Mas, quando o particular, não comerciante, for importar o mesmo bem do estrangeiro, não haverá a incidência do ICMS.

Pergunta-se: qual a diferença, se em ambos os casos não será aplicável a regra da não-cumulatividade?

b) A extrafiscalidade e sua compreensão básica

Ricardo Lobo Torres¹⁶ assim conceitua extrafiscalidade:

A extrafiscalidade consiste na utilização do tributo para obter certos efeitos na área econômica e social, que transcendem a mera finalidade de fornecer recursos para atender às necessidades do Tesouro. A política extrafiscal justifica a elevação das alíquotas e o tributo excessivo, ao fito de coibir atividades nocivas ou prejudiciais à saúde, ao desenvolvimento econômico, à educação, etc.

Neste mesmo sentido, temos a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho:¹⁷

A extrafiscalidade, basicamente, é o manejo de figuras tributárias, diminuindo ou exasperando o quantum a pagar com o fito de obter resultados que transcendem o simples recolhimento do tributo, muito embora a instrumentação extrafiscal não signifique, necessariamente, perda de numerário. Muitas vezes redundando em maior receita como em certos casos de agravamento de alíquotas, visando inibir determinados comportamentos, hábitos ou atividades consideradas inconvenientes. É o caso, no Brasil, da pesada tributação sobre o consumo de bebidas e cigarros.

Mais adiante, ainda afirma o proeminente tributarista:

*O ICM, hoje ICMS, apesar de seu feitio aparentemente neutro, apresentou-se como formidável instrumento de intervenção na economia.*¹⁸

16 TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 119.

17 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998: Sistema Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 388.

18 Idem, p. 389.

Vê-se, dessa forma, que em muitos casos a finalidade precípua de certos tributos não será a de um mero instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada.

Alfredo Augusto Becker¹⁹ afirma com propriedade:

Ora, o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia. A utilização do instrumental jurídico-tributário com esta finalidade fez surgir, nos últimos anos, uma nova ciência: a Política Fiscal.

Mais adiante pontifica:

*O Direito Tributário não tem objetivo (imperativo econômico-social) próprio; ou melhor, como todo Direito Positivo, o Direito Tributário tem natureza instrumental e seu “objetivo próprio” (razão de existir) é ser um instrumento a serviço de uma Política. Esta (a Política) é que tem seus próprios e específicos objetivos econômico-sociais. Por isso, cumpre lembrar que a tributação extrafiscal serve tanto de reforma social, como para impedi-la.*²⁰

A nossa Constituição Federal de 1988 dá (bons) exemplos de que temos um Estado intervencionista, e que se utiliza do Direito Tributário e do Direito Econômico para fazer valer sua Política Econômica (solidária), v. g., art. 155, X, a, da CF/88.

c) A incidência do ICMS na importação de veículos do estrangeiro como política extrafiscal de Direito Econômico

O STF, antes da Emenda Constitucional n. 33/2001, ao analisar a questão da incidência do ICMS, na importação de veículo do estrangeiro por particular, pela exegese do texto constitucional, não levou em consideração o fator extrafiscal, que também serve de base à exação tributária. A nosso sentir, manteve-se interpretando o texto dentro de seu conteúdo semântico, apenas.

Como vimos alhures, a extrafiscalidade consiste no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários.²¹

Afirmam a maioria dos tributaristas de renome, que há muito o ICMS deixou de ser um imposto “neutro”, e passou a ser considerado como um excelente meio, ou instrumento, de intervenção do Estado na Economia.

Ou seja, muitas vezes o ICMS pode servir como fator de fomento industrial, mediante a criação de regras de isenção, a fim de que determinada(s) indústria(s) se instalem em local considerado estratégico para o Estado.

¹⁹ Ob. cit., p. 593.

²⁰ Ob. cit., p. 596.

²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 230.

Outras vezes, entretanto, o ICMS, considerado em sua extrafiscalidade, pode servir como importante instrumento de regulação da livre concorrência, de igualdade entre consumidores, mercado interno, proteção de empregos, etc. Claro que dentro dos limites ideológicos de cada Política Econômica implantada, e respeitadas as regras de Direito Econômico.

A norma tributária está, portanto, a serviço do Direito Econômico, e vice-versa, na medida em que muitas vezes, seus conteúdos existem concomitantemente. É que o Direito Econômico está voltado para a regulação da atividade sob o ponto de vista macrojurídico, enquanto o Direito Tributário estaria voltado à regulação *sob* o ponto de vista microjurídico. Essa distinção, traçada pelo jurista Eros Grau, dispõe que a *regulação* microjurídica respeita à ação do agente econômico, unitariamente considerada, ao passo que a regulação macrojurídica refere-se a ações econômicas (de um modo global).²²

Salienta, a propósito, Eros Grau que, disciplinando juridicamente a atividade econômica, o Estado passa a lançar técnicas de direção sobre os mercados. O que caracteriza os mercados é o clima de liberdade, dentro do qual se movimentam os agentes econômicos. Pois bem: a direção, administração ou organização dos mercados, pelo Estado, se dá justamente mediante a imposição de técnicas de direção sobre aquele clima de liberdade.²³

Quando, então, permite-se a incidência de um determinado tributo (no caso o ICMS), sobre determinada atividade econômica (no caso a importação de bens de consumo do estrangeiro), levando-se em consideração a ideologia da Política Econômica do País, a regra tributária, dada a sua finalidade extrafiscal, passa a ter a conotação de norma de Direito Econômico.

Quando o Estado intervém nas relações econômicas privadas, mediante a criação de um tributo, ou alargando seu espectro de incidência, sobre as importações, está apenas pondo em prática parte de sua Política Econômica.

O Direito Econômico também trabalha as relações entre particulares, com o objetivo de condicioná-las àquele princípio ideológico adotado. Por isso, as importações, exportações, formas de exercer a concorrência, igualdade entre consumidores, são atividades que influem no mercado, e devem ser consideradas em face da Política Econômica, de modo a serem permitidas, reprimidas ou estimuladas, segundo as circunstâncias.

Assim, se por um lado temos uma norma de Direito Tributário, impondo ou alargando o espectro de incidência de um tributo (ICMS), por outro também temos uma norma de Direito Econômico, uma vez que a finalidade extrafiscal do tributo (ICMS) procura proteger determinada Política Econômica.

22 GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: R. dos Tribunais, 1981. p. 28-9.

23 GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*, p. 20.

No caso aqui tratado, a importação de bens de consumo (veículos) do estrangeiro por particulares, sem a incidência do ICMS geraria certo desequilíbrio para o mercado, na medida em que a aquisição desses bens (veículos) do estrangeiro sairia mais em conta do que a sua aquisição diretamente das revendas (e indústrias) estabelecidas no País. Como consequência, somos forçados a acreditar que essas indústrias não mais investiriam no País, os trabalhadores teriam menos postos de emprego. O Estado, por sua vez, deixaria de arrecadar e, ainda por cima, teria de concentrar-se na criação de novos empregos.

Além disso, a aquisição dos bens de consumo do estrangeiro sem a incidência do ICMS poderia gerar uma concorrência desleal, da indústria estrangeira em face da indústria aqui estabelecida.

Não menos importante, a Política Nacional das Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores, o respeito à sua dignidade, saúde e segurança, a proteção de seus interesses econômicos, a melhoria de sua qualidade de vida, bem como a transparência e (principalmente) a *harmonia das relações de consumo*.²⁴ Razão pela qual, por uma questão de justiça, não seria de admitir-se que somente alguns consumidores tivessem acesso a produtos importados sem a incidência de toda a carga tributária, tradicionalmente embutida em produtos similares no País.

Em sede de Direito Econômico, a questão trazida ao debate deve ser analisada sob a regência das regras do equilíbrio, interesse social, razão e, também, deve ser analisada em face dos princípios da economicidade, soberania nacional, livre concorrência, defesa do consumidor e busca do pleno emprego.

7. A ALTERAÇÃO DO TEXTO CONSTITUCIONAL

Em 12 de dezembro de 2001 foi publicada no Diário Oficial da União a Emenda Constitucional nº. 33, que alterou os artigos 149, 155 e 177 da Constituição da República Federativa do Brasil.

A nosso estudo importa destacar a alteração havida na alínea *a* do parágrafo segundo do inciso IX do artigo 155 da Constituição da República de 1988, cuja redação é a seguinte, *verbis*:

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exteri-

24 Art. 4.º da Lei 8.078, de 11 de setembro de 1990.

or por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;
(...)

Em vista da polêmica existente na interpretação do texto anterior da Carta Magna, pormenorizou-se aquilo que a nosso sentir era evidente, ou seja, autorização da incidência do ICMS sobre entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade.

Com a presente alteração do texto constitucional fica superada a jurisprudência do STF, que desonerava o particular, que não exercia atividade de mercancia, de pagar ICMS, em caso de importação direta de mercadoria ou bem de consumo.

Fica a questão, porém, segundo a doutrina, pendente de regulamentação por Lei Complementar e previsão estadual, para que o ICMS possa ser cobrado dos que importarem do exterior bens de consumo.²⁵

Convém, contudo, demonstrar o disposto no artigo 2º da Lei Complementar nº. 87, de 13 de setembro de 1996, que regulamentava o art. 155, § 2º, IX, *a*, da Constituição da República de 1988, antes mesmo da edição da Emenda Constitucional nº. 33, *verbis*:

Art. 2º - O imposto incide sobre:
(...)

§ 1º - O imposto incide também:

I – sobre a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento.

René Bergman Ávila,²⁶ antes mesmo da EC nº. 33, já afirmou:

Com a edição do citado dispositivo constitucional, o imposto – repita-se – passou a incidir também na importação de bens que não sejam mercadorias. É outra hipótese de incidência excepcionalmente prevista em nível constitucional.

Por sua vez, no Rio Grande do Sul, o artigo 2º, II, *a*, da Lei n. 8.820, de 27 de janeiro de 1989, equipara à mercadoria o bem importado, destinado a

25 MACHADO, Hugo de Brito. O ICMS e a Emenda 33. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 80, p. 44.

26 ÁVILA, René Bergman. ICMS Lei Complementar n.º 87/96 Comentada e Anotada. Síntese: Rio Grande do Sul, 2. ed. p. 76.

peessoa física ou, se pessoa jurídica, destinado a uso ou consumo do estabelecimento destinatário, para, posteriormente, no artigo 3º, VI, dizer que incide o ICMS na entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento.

Portanto, entendemos, pois, desnecessária edição de Lei Complementar ou Lei Estadual para regulamentar o art. 155, § 2º, IX, a, da Constituição da República, eis que as disposições legais acima mencionadas foram recepcionadas pela alteração advinda da Emenda Constitucional nº. 33.

CONCLUSÕES

a. O Direito Econômico é de suma importância para as relações econômicas (e sociais), pois é mediante a sua atuação que o Estado ordena e regula a atividade econômica, segundo sua visão ideológica de política econômica, e sob a inspiração dos ideais de justiça social, valorização do trabalho humano, desenvolvimento e livre iniciativa.

b. Para que se visualize melhor o aspecto dogmático e eficaz do Direito Econômico mister se faz a análise dos diferentes conceitos jurídicos de Regras, Princípios e Normas.

c. As regras, em Direito Econômico, são de grande relevância, pois em que pese nem sempre serem previstas normativamente, devem sempre ser observadas, e devem, principalmente, inspirar os juizes para que as utilizem na interpretação do texto legal (constitucional).

d. A norma tributária, por sua vez, pode assumir contornos de normas de Direito Econômico, se observado o efeito extrafiscal, isto porque ao partir-se da idéia de que a tributação serve não só como função arrecadatória, mas, também, como instrumento de realização das mais diversas políticas econômicas, é que chegamos à conclusão de que a intervenção do Estado na esfera econômica do particular deve observar e respeitar os interesses individuais, que estão obviamente em confronto com os interesses sociais. Nesse caso, a eficácia extrafiscal deve ser analisada sob a regência das regras de Direito Econômico, em especial a *regra do equilíbrio*.

e. Sob o ângulo tributário (exclusivamente), o STF cometeu equívoco exegético, ao considerar inconstitucional a exação do ICMS sobre as importações de veículos realizada por pessoa física não comerciante ou não empresário.

f. Na mesma linha, ao analisar o texto constitucional, o E. STF desprezou por completo a extrafiscalidade do ICMS, em relação às importações de veículos do estrangeiro, por particular, em especial tudo aquilo que diga respeito com as normas, regras e princípios de Direito Econômico.

g. Com a edição da Emenda Constitucional nº 33 restou totalmente ultrapassado o entendimento jurisprudencial do STF, acerca da não incidência do ICMS, quando da importação de bens de consumo por particulares não comerciantes.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ÁVILA, René Bergman. ICMS Lei Complementar n.º 87/96 Comentada e Anotada. Síntese: Rio Grande do Sul, 2. ed. 1997.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- CANDEIA, Rodinei Escobar Xavier. A Lei Kandir e o IVA, Influências do imposto sobre o valor agregado europeu no ICMS, Universidade de Barcelona, 2000.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. Coimbra: Livraria Almedina, 1992.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1998: Sistema tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 11. ed. Malheiros Editores, 1996.
- MELLO, José Eduardo Soares de. *ICMS Teoria e Prática*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2000.
- SOUZA, Washington Peluso Albino de. *Primeiras linhas de direito econômico*. 4. ed. São Paulo: Editora LTR.
- GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: R. dos Tribunais, 1981.
- MACHADO, Hugo de Brito. *O ICMS e a Emenda 33*. São Paulo: Dialética, 2002.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.